



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1
2

בפני **כב' השופט אביגדור דורות - יו"ר**
לאה מרגלית - חברה
שמעון בלאיש - חבר

עוררת בו"ע 12-06-54736
ובו"ע 14-04-49693

העוררות: 1. חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ

עוררת בו"ע 14-04-49693

2. עיריית מודיעין עילית
שתיהן ע"י ב"כ עו"ד מ' הר-שמש

נגד

המשיב: **מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים**
ע"י פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)
עו"ד ח' דומברוביץ

3
4
5

פסק דין

6
7

8

יו"ר הועדה, השופט אביגדור דורות

1. במסגרת ההתדיינות שבין הצדדים אוחד הדיון (בהחלטת ועדת הערר מיום 15.1.2015) בערר שהוגש בתיק ו"ע 12-06-54736 עם הערר בתיק ו"ע 14-04-49693. הערר הראשון נוגע לשומת מס מכירה בסך של 267,000 ₪ בו חוייבה העוררת בנוגע לעסקה משנת 2003 בינה לבין המועצה המקומית מודיעין עילית. לטענת העוררת היא זכאית להחזר המס עקב ביטול העסקה הנ"ל. הערר השני נוגע לשומות מס שבח בסך 563,404 ₪ ומס רכישה בסך 750,000 ₪ שהוצאו בעקבות ביטול העסקה בשנת 2011, לאור עמדת המשיב כי מדובר במכר חוזר ולא בביטול עסקה. הנה כי כן, בשני העררים עולה אותה שאלה והיא, אם יש להכיר בביטול העסקה שנכרתה בשנת 2003, או שיש לראות בהסכם משנת 2011 מכר חוזר.

16
17
18



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

ו"ע 12-06-54736

רקע עובדתי

- 1
- 2
- 3 2. מועצה מקומית מודיעין עילית (להלן: "המועצה") התקשרה ביום 31.8.2003 בהסכם עם
- 4 העוררת, חברת ק.ס.ס. - קריית ספר מרכזים בע"מ (להלן: "חברת קסס" או "העוררת") להשלמת
- 5 בניית מבנה בשטח של 2,634 מ"ר, המהווה חלק מתוך מרכז מסחרי אשר בנתה חברת קסס ומכירתו
- 6 למועצה, לאחר התאמות, במטרה כי ישמש כבית ספר (להלן: "הנכס").
- 7
- 8 3. בתמורה להתחייבויות חברת קסס, המועצה תשלם לה סך של 10,700,000 ₪ (פיסקה 8.1
- 9 להסכם המכר). בהתאם להסכם המכר מועדי התשלום היו - 25% מהתמורה הועברה כמקדמה, 35%
- 10 עד לתאריך 28.2.2004 והיתרה (40%) עד ליום 30.11.2004 כנגד מסירת החזקה בנכס.
- 11
- 12 4. מתוך התמורה המוסכמת, העבירה המועצה לחברת קסס סך של 10,695,665 ₪ במונחים
- 13 נומינליים, מתוכם הועבר סך של 10,542,265 ₪ עד ליום 12.6.2006 ויתרה של 153,401 ₪ ביום
- 14 23.2.2010 (פיסקה 30 לכתב התביעה, נספח ו' לכתב הערר).
- 15
- 16 5. לטענת חברת קסס, המועצה לא עמדה בהסדר התשלומים. בהתאם לכתב הערר, מתוך
- 17 הסכום שהועבר לחברת קסס, 6,000,000 ₪ בלבד נזקפו לטובת תשלום התמורה המוסכמת וכל
- 18 היתרה (4,542,265 ₪) זקפה חברת קסס לטובת הפרשי הצמדה וריבית. לימים הפכה המועצה לעירייה
- 19 ובהליכים המאוחרים מוזכרת בשל כך עיריית מודיעין עילית.
- 20
- 21 6. ביום 15.9.2010 הגישה חברת קסס תביעה לבית המשפט המחוזי בירושלים נגד העירייה
- 22 ומשרד החינוך ובגדרה ביקשה כי בית המשפט יחייב את הנתבעים לשלם לה סך של 4,286,777 ₪
- 23 המהווים תמורה שלא סולקה בתוספת הצמדה למדד תשומות הבנייה מיום 16.6.2003 וריבית
- 24 פיגורים, או לחילופין, מטעמי זהירות, לחייב את הנתבעים בסכום של 2,510,138 ₪ המהווים חוב
- 25 שלא סולק בתוספת ריבית "פריים + 1" (פסקאות 59 עד 63 לכתב התביעה, נספח ה' לכתב הערר).
- 26
- 27 7. בהמשך, משרד החינוך נמחק מהתובענה וחברת קסס והעירייה הגיעו להסדר פשרה לפיו אי
- 28 תשלום החוב לחברה מהווה הפרה יסודית של הסכם המכר מיום 31.8.2003 ולפיכך הוסכם על ביטול
- 29 הסכם המכר; כי העירייה תשיב את החזקה בנכס לחברת קסס וזו בתורה תשיב לעירייה סך של
- 30 10,695,665 ₪ בדרך של בניה של מבנה בית ספר חלופי בשטח השיפוט של העירייה (הסכם הביטול,



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 נספח ז' לכתב הערר). בית המשפט נתן ביום 14.7.2011 להסכם הביטול תוקף של פסק דין (נספח ו'
2 לכתב הערר).
3
4 8. ביום 6.12.2011 פנתה חברת קסס למשיב, וביקשה כי יכיר בביטול המכירה, וזאת במטרה
5 לקבל החזר של המסים אשר הועברו על ידי חברת קסס כמס מכירה.
6
7 9. ביום 16.5.2012 דחה המשיב את הבקשה להכיר בביטול המכירה. המשיב קבע כי העסקה
8 העיקרית נקלטה בקרקע המציאות ובאה לידי ביטוי בעובדות בשטח. קביעה זו הוא ביסס על הזמן
9 הרב אשר עבר ממועד כריתת הסכם המכר עד לביטולו, על העובדה כי החזקה בנכס נמסרה לעירייה,
10 על העובדה כי הזכויות במקרקעין נרשמו על שם העירייה ועל העובדה שכל התמורה עבור רכישת
11 הנכס הועברה מהחשב הכללי לעירייה וזו העבירה אותה לחברת קסס למעט סכום זניח. בנוסף, קבע
12 המשיב כי הסכם המכר היה עמום בנוגע ללוח הזמנים להעברת התשלומים. לפיכך, קבע המשיב כי
13 לא ניתן לבסס על הסכם המכר טענה של הפרה בשל אי עמידה בתשלומים.
14
15 10. המשיב קבע כי הצדדים אכן הצביעו על טענות לכאורה בדבר הפרת הסכם, שהבשילו להגשת
16 כתב תביעה בבית המשפט, אולם במקרה זה עולה חשש לא קטן כי ההתדיינות המשפטית בין הצדדים
17 נועדה להקנות לפעולת הביטול מראית עין של אמינות. כן קבע המשיב כי סיום המחלוקת המשפטית
18 בדרך של הסכם פשרה ולא בהכרעה של גורם שיפוטי מחזק את שאלת אמינות הביטול הנתען. לבסוף
19 העלה המשיב תמיהה מדוע הסכם הפשרה מתעלם מההנאה שהפיקה העירייה מהשימוש בנכס משך
20 שנים רבות ורואה בהתעלמות זו טעם נוסף לדחיית הבקשה.
21
22 11. לאור האמור, הגיע המשיב למסקנה כי אין להחיל את הוראות סעיף 102 לחוק מיסוי
23 מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין") על העסקה ויש לראות בהסכם
24 הפשרה עסקת מכר, וקבע כי על הצדדים למסור הצהרה חדשה לפי סעיף 82 לחוק (נספח ט' לכתב
25 הערר). מכאן הערר.
26
27 **תמצית טענות הצדדים**
28
29 12. ביום 28.6.2012 הגישה העוררת ערר נגד המשיב בגין החלטתו שלא להכיר בביטול העסקה.
30



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

13. העוררת תקפה את קביעת המשיב לפיה העירייה שילמה את מלוא התמורה (למעט סכום זניח) עבור הנכס. העוררת טענה כי התמורה עבור הנכס הועברה אליה שנים לאחר המכירה ובערכים נומינליים ללא תשלום הצמדה וריבית, כאשר אי תשלום כל אלה מהווה הפרה של ההסכם; לטענת העוררת, העירייה לא טענה כי לא הייתה הפרה של ההסכם; כי סעיף 8.3 להסכם המכר, הקובע את מועדי התשלום בהסכם המכר, הינו סעיף ברור וחד משמעי ואין בו עמימות כקביעת המשיב.
14. העוררת טענה כי ביטול ההסכם תואם את דין החוזים הכללי; משום שאי תשלום מלוא התמורה במשך שנים מהווה הפרה של תנאי מהותי בהסכם המכר ועל כן, רשאית הייתה לבטלו.
15. לטענת העוררת דיני המס חייבים לפעול בהרמוניה עם הדין הכללי ולפיכך, הם חייבים להכיר בביטול הסכם אשר נעשה בהתאם לדין הכללי.
16. העוררת טענה כי ביטול עסקת המכר אינו מלאכותי ולא נועד לחמוק מתשלום מס. העוררת מפנה אל העובדה כי העירייה הייתה צד לעסקת הביטול ולפיכך, כל טענה של המשיב בדבר עסקה מלאכותית סותרת את חזקת תקינות המנהל.
17. העוררת טענה כי ביטול בגין הפרת הסכם הינו ביטול אשר יש להכיר בו משום שההפרה מקלה על הוכחת אמיתות, במיוחד כאשר מצטרפת לה התדיינות משפטית בין הצדדים. במקרה זה קשה להוכיח, לטענת העוררת, טענת קנוניה.
18. העוררת טענה כי עסקת המכר לא נקלטה בקרקע במציאות. העוררת מפנה למבחנים שנקבעו בפסיקה וטוענת כי יישום המבחנים הנ"ל מלמד כי העסקה לא נקלטה בקרקע המציאות כאמור.
19. מבחינת משך הזמן שחלף בין כריתת החוזה וביטולו טוענת העוררת כי אין לתת למבחן זה משקל מכריע. מבחינת קבלת החזקה על ידי הקונה, טוענת העוררת כי העובדה כי המועצה קיבלה את החזקה בנכס קשורה לאופי הציבורי של השימוש בנכס כבית ספר. מבחינת הצדדים לעסקה לא ניתן היה לפנות את תלמידי בית הספר על למציאת מקום חלופי.
20. העוררת טענה כי גם אם העסקה הכתה שורשים בקרקע המציאות אין בכך כדי לסווג את ביטולה כמכר חוזר. נטען שאין במבחן זה כדי להכריע בכל מקרה ומקרה. העוררת טוענת כי קליטתה של העסקה בקרקע המציאות יש בה רק כדי להוכיח על הכוונה כי הביטול הוא מכאן ולהבא ולא למפרע. אולם, אם נסיבות המקרה מוכיחות, למעלה מכל ספק, כי המכירה התבטלה למפרע, כי אז



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 אין ב"הכאת שורשים" של העסקה בקרקע המציאות כדי למנוע את הביטול למפרע לעניין סעיף 102
2 לחוק מיסוי מקרקעין. העוררת טוענת כי אילו ידעה כי העירייה לא תשלם לה את המחיר המוסכם
3 היא לא הייתה מוכרת מלכתחילה את הזכויות לעירייה.
4
5 21. נוכח האמור טוענת העוררת שיש לקבוע כי הביטול הינו אמיתי ואינו בגדר מכר חוזר.
6
7 22. בתשובתו לערר טען המשיב כי בדין הוא דחה את הבקשה להכיר בביטול עסקת המכר בין
8 העוררת והמועצה. המשיב טען כי החלטתו נכונה ואין להתערב בה משום שסעיף 102 לחוק מיסוי
9 מקרקעין אינו חל בענייננו.
10
11 23. כמו העורר, הפנה המשיב למבחן "קליטת העסקה בקרקע המציאות" כמבחן העיקרי המנחה
12 בעניין ביטול עסקה בהתאם לסעיף 102 לחוק. נטען כי יישום הפרמטרים שנקבעו בפסיקה, מצביע
13 בבירור על קליטת העסקה בקרקע המציאות.
14
15 24. המשיב הפנה לתקופה הארוכה שעברה בין כריתת ההסכם המקורי ובין הודעת הביטול;
16 לעובדה כי החזקה נמסרה למועצה בסמוך לכריתת ההסכם; לעובדה כי המבנה הותאם לדרישות
17 המועצה על מנת שישמש בית ספר; ולרישום הזכויות נשוא העסקה על שם המועצה.
18
19 25. ביחס לטענות העוררת בדבר ביטול העסקה, טען המשיב כי באופן עקרוני, ביטול בגין הפרת
20 הסכם משווה אמינות רבה יותר לביטול העסקה מאשר ביטול בהסכמה, אולם במקרה שלנו עולה
21 חשש לא קטן כי ההתדיינות המשפטית בין הצדדים נועדה להקנות מראית עין של אמינות לפעולת
22 הביטול.
23
24 26. המשיב טען כי המועצה (אשר לימים הפכה לעירייה) שילמה סכום נכבד מהתמורה והחסירה
25 סכומים זניחים בלבד; כי ההסכם המקורי היה עמום בנוגע ללוח הזמנים להעברת התמורה ועל כן,
26 מבחינה משפטית הטענה בדבר הפרת ההסכם קלושה. לדעת המשיב, לכך יש להוסיף כי נקבע במפורש
27 בהסכם בין המועצה והעוררת כי עיכוב בהעברת התשלומים מצד משרד החינוך לא ייחשב כהפרה של
28 ההסכם; המשיב טען עוד כי סיום המחלוקת המשפטית שלא בדרך של בירור העובדות והכרעה
29 פוזיטיבית של בית המשפט אלא בהסכם פשרה, מחזק את התהיות בנוגע לאמינות הביטול; לכך
30 הוסיף המשיב כי הקביעה במסגרת הפשרה, כי העירייה תהיה זכאית להשבה נומינאלית של הסכומים
31 ששולמו על ידה באמצעות בניה של בית ספר חדש בסדר גודל זהה, מתעלמת מהעובדה שנעשה במשך
32 שנים שימוש בנכס על ידי העירייה ומההנאה שהפיקה העירייה מהמקרקעין.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1
2 27. המשיב ציין עוד בתשובתו כי דרישתו כי העוררת תציג לו חומר הנוגע לאופי הדיונים במסגרת
3 התביעה ופרוטוקולים מהדיונים לא נענו.

4
5 28. המשיב טען כי הנטל להוכחת קיומו של ביטול במובן סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין מוטל
6 על כתפי הטוען לו. בעניין זה הוא הפנה לע"א 738/89 ינובסקי נ' מס שבח, פ"ד מו(5) 541, עמ' 546.

7
8 29. נוכח האמור, טען המשיב כי אין להכיר בהסכם הפשרה כביטול עסקת המכר המקורית ואין
9 מוטלת על המנהל החובה להשיב את מס המכירה שנגבה מהעוררת או כל מס אחר ששולם בגין
10 העסקה. בנוסף, נטען כי העובדות מצביעות כי העוררת והעירייה התקשרו בעסקה חדשה שיש לראות
11 בה עסקת מכר חוזר. על כן, נדרשה העוררת להצהיר על העסקה החדשה ולשלם מס רכישה בגינה.

המסגרת הנורמטיבית

12
13
14
15 30. סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין מתווה את המסגרת הנורמטיבית לביטול עסקה במקרקעין
16 בהיבט המיסוי. סעיף 102 קובע כדלקמן:

17
18 **"המנהל יחזיר מס אם הוכח לו כי נתבטלו מכירת זכות במקרקעין או פעולה באיגוד**
19 **מקרקעין ששולם עליהם המס."**

20
21 31. פסק הדין בע"א 304/85 מנהל מס שבח מקרקעין, תל-אביב נ' עידית זמר, פ"ד מא(4) 826
22 (להלן: "עניין עידית זמר"), התווה את המסגרת הנורמטיבית להכרעה בביטול עסקה במקרקעין לפי
23 סעיף 102 הנ"ל. בעניין זה נדון ביטול של מתנה אשר הועברה בין שתי אחיות. בית המשפט קבע בעניין
24 זה את המבחנים על פיהם תסווג העסקה כ"ביטול" או כ"עסקה חדשה". נקבע כך:

25
26 **"אם מתנת הזכויות לדירה, אף-על-פי שהושלמה, כפי שראינו, לא שלחה שורשים**
27 **ולא נקלטה בקרקע של המציאות, אם לא היה לה ביטוי בעובדות שבשטח, או כדברי**
28 **באת-כוח המנהל, אם לא התממשה בעולם המעשה, כי אז יכולה העיסקה החדשה**
29 **להתיישב עם ביטולה של המתנה. לא כן, אם היו למתנה השלכות עובדתיות, אם**
30 **הפכה למעשה שלא ניתן לתלוש ולעקור אותו מקרקע המציאות ולבטלו כאילו לא**



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693-04 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736-06 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1 היה, כי אז לא ניתן להחזיר את הגלגל אחורה, והדרך האחת הפתוחה להחזרת
2 הזכויות לליאורה היא על-ידי עיסקה חדשה של מתנה, מהמשיבה לליאורה."

3
4 32. אם כן, המבחן העיקרי, בהתאם לעניין עידית זמר, כאשר דנים בסיווג עסקה חדשה כ"ביטול"
5 או כ"מכר חוזר", הינו, האם העסקה נקלטה בקרקע המציאות או לא. פסק הדין בעניין עידית זמר
6 הוא עדיין פסק הדין המנחה עד עצם היום הזה (ראה למשל: דנ"א 1239/13 מ.ו השקעות בע"מ נ'
7 מנהל מיסוי מקרקעין (27.8.2013); ע"א 8340/10 מ.ו. השקעות בע"מ נ' רשות המסים בישראל –
8 משרד האוצר (31.1.2013) (להלן: "עניין מ.ו השקעות"); ע"א 2881/10 אלי לוי נ' מנהל מס שבח
9 רחובות (24.4.2012) (להלן: "עניין אלי לוי"))

10
11 33. בפסיקה נקבעו מבחני עזר לצורך הבחינה אם מדובר בביטול עסקה או ב"מכר חוזר". בעניין
12 מ.ו השקעות הצביע בית המשפט העליון על חלק מאותם מבחנים:

13
14 "... האם מדובר בביטול בהסכמת הצדדים, שאז הביטול יבחן ביתר זהירות
15 ודקדקנות; האם קיים קשר משפחתי או אחר בין הצדדים, שאז גובר החשש כי
16 הביטול מבוסס על שיקולי הימנעות ממס; מטרת הביטול - האם מטרתה העיקרית
17 היא חסכון במס או קיים טעם כלכלי אחר; משך התקופה בין כריתת ההסכם
18 לביטולו - ככל שהתקופה ארוכה יותר הנטייה היא לראות הביטול כפיקטיבי; האם
19 העסקה הושלמה ונקלטה - כגון אם נרשמו המקרקעין על שם הקונה, אם נמסרה
20 לו החזקה בנכס, אם הפיק פירות מהנכס, אם הכניס שינויים בנכס וכיו"ב; גובה
21 ההשבה - השבה על פי מחיר השוק ביום הביטול מצביעה יותר על עסקת מכר חוזר
22 ולא על השבת התמורות..." (עניין מ.ו השקעות, פסקה 10; לדיון מרחיב בעניין
23 עידית זמר ובמבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין סיווג העסקה ראה: אהרן נמדר מס
24 שבח מקרקעין - בסיס המס [חלק א'] (מהדורה שביעית, 2012, עמ' 515 – 541; דוד
25 אלקינס מהו ביטול לצרכי סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, מיסים יט/ג (אוגוסט,
26 2005)).

27
28 34. ביחס לנטל ההוכחה הנוגע לסעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין, נקבע כי נטל ההוכחה שאכן
29 מדובר בביטול עיסקה הוא על מבקש החוזר (ע"א 738/89 מנחם ינובסקי נ' מנהל מס שבח מקרקעין,
30 פ"ד מו(5) 541, עמ' 546; ראה גם: עניין מ.ו השקעות, פסקה 10).



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1 35. העוררת טוענת כי המבחן המרכזי לביטול עסקה הינו מבחן "החזרת המצב לקדמותו" אשר
2 נקבע בפסק הדין בעניין אלי לוי. לעניין זה אדרש בהמשך.
3

4 דיון והכרעה

5 36. מטעם חברת קסס הוגשו שני תצהירים של מנהל החברה מר ליאון בר דיין. מטעם העירייה
6 הוגשו שני תצהירים של מר אביגדור עדן המכהן כגזבר העירייה; מטעם המשיב הוגש תצהיר של גב'
7 נעמה שהבזי המכהנת כרכזת בכירה ברשות המסים ושני תצהירים של גב' מיכל נפש המכהנת כרכזת
8 חוליית השגות במשרד מיסוי מקרקעין בירושלים. כל המצהירים נחקרו בפני הוועדה. לאחר הדיון
9 הוגשו סיכומים בכתב מטעם הצדדים.

10

11 37. לאחר עיון בכלל המסמכים בתיק, בתצהירי הצדדים ובעדויותיהם בפני הוועדה הגעתי לכלל
12 מסקנה כי לסווג את העסקה בין הצדדים כמכר חוזר ולא כביטול עסקה.
13

13

14 38. אם נתייחס למבחנים אשר נקבעו בפסיקה ביחס לסיווגה של עסקה כ"ביטול" או "מכר
15 חוזר", תוך יישומם על נסיבות המקרה שבפנינו נגיע למסקנה כי העסקה אכן הכתה שורשים בקרקע
16 המציאות ולא ניתן לטעון לביטולה מתוקף סעיף 102 לחוק מיסוי מקרקעין.
17

17

18 39. החזקה בנכס נמסרה למועצה בחודש ספטמבר 2003 והיא המשיכה להחזיק בו עוד כשנתיים
19 לאחר ההסכם השני, משנת 2011. ביום 31.8.2003 נחתם הסכם המכר בין חברת קסס לבין המועצה
20 (סעיף 9 לתצהיר ליאון בר דיין מיום 9.11.12) ובחודש 9/2003 הועברה החזקה במבנה לידי המועצה
21 (סעיף 22 לתצהיר ליאון בר דיין מיום 9.11.12). רק ביום 13.7.2011 נחתם ההסכם בין הצדדים לפיו
22 יבוטל הסכם המכר (סעיף 30 לתצהיר ליאון בר דיין מיום 9.11.12) ויום אחרי זה ניתן להסכם זה
23 תוקף של פסק דין (נספח כג' לתצהיר ליאון בר דיין מיום 9.11.12). בית הספר המשיך לפעול בתוך
24 הנכס לפחות כשנתיים לאחר החתימה על הסכם ה"ביטול" (עדות אביגדור עדן, עמ' 13 לפרוטוקול,
25 ש' 3 – 6). משמעות האמור הינה כי מיום חתימת ההסכם והעברת החזקה בנכס עד לביטולו בהסכם
26 הפשרה עברו שמונה שנים, ועד לפינוי הנכס עברו 10 שנים. זוהי תקופה משמעותית ביותר במהלכה
27 החזיקה העירייה בנכס והשתמשה בו לצרכיה.
28

28

29 40. בטרם נכנסה המועצה לנכס, הוא הותאם לשמש כבית ספר בהתאם לצרכיה. כך, למשל,
30 בזיכרון הדברים שצורף לתצהיר ליאון בר דיין (נספח ד') צוין כי הנכס יושלם בהתאם לדרישות
31 ומפירטי משרד החינוך. גם בהסכם המכר הייתה התייחסות להתאמת הנכס לצרכי המועצה – בפרק



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 המבוא של הסכם המכר צוין שהואיל "ולצורך התאמת הממכר לצרכי בית ספר יש לבצע עבודות בניה,
2 לפי דרישות משרד החינוך ומפרטיו, כמתואר במסמכים המצורפים [או שיצורפן] ...".
3
4 41. תימוכין נוסף להחלטתי אני רואה גם ברישום הזכויות בנכס במרשם הממונה על הרכוש
5 הנטוש והממשלתי באיו"ש. המועצה חתמה על חוזה חכירה עם המנהל האזרחי באיו"ש ביום
6 4.6.2003 (נספח ג' לתצהיר ליאון בר דיין מיום 9.11.2012).
7
8 42. גם בעניין התמורה מקובלת עליי העמדה של המשיב כי העסקה הכתה שורשים בקרקע
9 המציאות. אמנם משרד החינוך העביר לעירייה סכום מדויק של 10,700,000 ₪ (פיסקה 9 לכתב ההגנה
10 של משרד החינוך – נספח כב' לתצהיר ליאון בר דיין), אך חברת קסס טוענת כי מתוך סכום זה היא
11 קיבלה סך של 10,695,665 ש"ח, כלומר העירייה החסירה סכום זניח של 4,335 ₪.
12
13 43. מתוך הסכום שהועבר לעוררת, סך של 10,542,264 ₪, המהווה כ- 98.5 אחוזים מהתמורה
14 המוסכמת, במונחים נומינליים, הועברו עד ליום 12.6.2006, ויתרה בסכום נמוך יחסית (ביחס לסכום
15 הכולל של ההסכם) הועברה לעוררת ביום 23.2.2010 (פיסקה 23 לתצהיר ליאון בר דיין). המשמעות
16 היא כי רוב רובה של התמורה הועבר מהעירייה לחברת קסס.
17
18 44. ביחס לרכיב הריבית, אכן סעיף 8.4 להסכם המכר מכיר בזכותה של העוררת לקבל ריבית על
19 איחור בתשלום מטעם המועצה, אך אותו סעיף קובע עוד כי איחור בהעברת התשלום לא ייחשב
20 כהפרת חוזה. סעיף 2.5 להסכם המכר קובע כי הריבית שהעוררת זכאית לקבל עומדת על פריים
21 בתוספת אחוז אחד לשנה.
22
23 45. העוררת טוענת כי אי תשלום סכום הריבית מהווה הפרה המאפשרת את ביטול ההסכם. נטען
24 כי העירייה לא הכחישה כי ההסכם הופר וכי אף גב' שהבזי הסכימה בעדותה כי ההסכם הופר
25 (פרוטוקול, עמ' 27, ש' 19 – 20 וגם עמ' 29, ש' 1). מסקנתי הינה כי ביטול ההסכם לא היה מחויב
26 המציאות. הסכום אשר היה על העירייה לשלם על מנת שתעמוד בהתחייבויותיה בהסכם המכר אינו
27 4,286,777 ₪ כפי שתבעה העוררת בכתב תביעתה, שכן הסכום הנ"ל, על פי הודאת העוררת, כולל דמי
28 שכירות שהעוררת תבעה מהעירייה (ראו פרוטוקול, עדות מר ליאון בר דיין, עמ' 17, ש' 11-13)
29 והעוררת הסכימה לותר על דמי השכירות במסגרת הפשרה. נראה כי העירייה יכלה לכאורה, בפריסה
30 כזו או אחרת, לשלם את הריבית על פי ההסכם ולשמור את הנכס בבעלותה.
31



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 טעם נוסף לקביעה כי העסקה השתרשה בקרקע המציאות ניתן למצוא בכתב התביעה אשר
2 הוגש מטעם העוררת נגד העירייה ומשרד החינוך (נספח כא' לתצהיר ליאון בר דיין מיום 19.11.12).
3 בכתב התביעה הנ"ל הסעד המבוקש היה סעד כספי בלבד ולא התבקשו ביטול והשבה. עובדה זו
4 מצביעה לטעמי כי העוררת סברה באותו שלב כי העסקה עם העירייה היא עובדה גמורה וכל מה שנותר
5 לבקש ולקבל באותו שלב, היה סעד כספי האוכף את הסכם המכר.
6
- 7 47. העוררת טענה כי יש לייחס משקל לכך כי ביטול העסקה נעשה באמצעות הסכם פשרה אשר
8 הושג לאחר הגשת תביעה לבית המשפט. עובדה זו, לטענתה, מלמדת על אמיתות הביטול ומקנה לו
9 אמינות מעבר לביטול עסקה שנעשה ללא פניה לבית משפט. טיעון זה, בנסיבות ענייננו, אינו משכנע.
10 כנגד התביעה בבית המשפט לא הגישה העירייה כתב הגנה משך שנה שלמה, והסדר הפשרה הושג רק
11 לאחר מחיקת משרד החינוך מהתביעה. התנהלות הצדדים לפני הסכם הפשרה ולאחריו, כפי
12 שהצבעתי עליה לעיל, אינה מאפשרת לוועדה לייחס משקל כבד לעובדה כי הסכם הביטול הושג בהסדר
13 פשרה במסגרת תביעה אזרחית. בהקשר זה אפנה לפסיקה העוסקת אומנם בתחום משפטי אחר, אשר
14 ניתן ללמוד ממנו לענייננו. כוונתי לסמכותם של מפרקים ונאמנים "להציץ מאחורי פסק הדין", בעת
15 בחינת קיומו של חוב בהליכי חדלות פרעון. על פי הפסיקה, כאשר החייב מציג פסק דין לטובתו, אשר
16 הושג בהסכם פשרה, מבלי שהתקיים דיון לגופו של ענין, וללא שהובאו ראיות לקיום החוב, רשאי
17 מפרק או נאמן לבחון באופן עצמאי את החוב הנטען, על פי הראיות שיוצגו בפניו, ואינו חייב ליישם
18 את פסק הדין (ראו, למשל, את פסקי הדין בע"א 479/65 מפרק חברת קסטנבאום ליצור בע"מ נ'
19 מדינת ישראל, פ"ד כ(3) 46; ובע"א 1057/91 הרצל נ' מכטינגר (28.7.92)). כך גם במקרה שלפנינו.
20 כאשר מדובר בהסכם ביטול שקיבל אמנם תוקף של פסק דין, אך ללא שהוגש כתב הגנה, ללא קיום
21 דיון בתובענה וללא שמיעת ראיות, רשאי המשיב, לדעתי, "להציץ מאחורי פסק הדין" ולבחון בעצמו
22 אם מדובר בביטול אמיתי של עסקת המכר, או שמדובר במכר חוזר. בשני התחומים הסמכות נועדה
23 לשם הגנה על אינטרס ציבורי: הגנה על כלל הנושים (בהליך חדלות פרעון) ועל הקופה הציבורית
24 (בהליך המיסוי).
25
- 26 48. בסוגיה זו אפנה לקביעת בית המשפט העליון בע"א 2881/10 אלי לוי נ' מנהל מס שבח רחובות
27 (23.4.12), שם נקבע כדלקמן:
28
29 "הקביעה האם הביטול הינו ביטול אמיתי או מכירה חוזרת איננה נמדדת בנקודת הזמן של
30 הביטול עצמו. במועד זה יש להניח כי הצדדים שבחרו לנקוט בפעולה של ביטול, התכוונו לכך
31 ויש להם רצון לבטל את הפעולה מסיבות שלהם. השאלה האם הביטול הינו או לא מתבטאת,
32 בראש ובראשונה, לענין תחולתו למפרע של הביטול: האם הביטול אמיתי במובן זה



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1 שהעובדות החדשות שלא היו ידועות לצדדים במועד כריתת ההסכם גורמות לכך שהם לא
2 התכוונו ליצור 'מכירה' מלכתחילה, או שהיתרון בפעולת הביטול נולד מאוחר יותר, ולמעשה
3 הצדדים עד לביטול ראו במכירה הראשונה כפעולה קיימת ומקובלת עליהם אלא שהם שינו
4 את דעתם ורוצים כיום לבצע 'מכירה' חוזרת. במקרה האחרון הצגת המכירה כ'ביטול' למפרע
5 נעשית רק למראית עין כדי להשיג יתרונות מס, ולכן, לא יינתן לה תוקף" (נמדר, מהדורה
6 שביעית, בעמ' 517 [ההדגשות אינן במקור]).

7
8 לטענת העוררת, אילו ידעה כי העירייה לא תשלם לה את המחיר המוסכם היא לא היתה מוכרת
9 מלכתחילה את הזכויות. כמו כן, אילו ידעה העירייה שלא יהיה בידיה את התמורה לרכישת הזכויות
10 היא לא היתה מתקשרת בעסקה ונוטלת התחייבויות שלא תוכל לעמוד בהן.
11 לדעתי אין לקבל טיעון זה. טענת העוררת יפה לכל עסקת מכר. אם המוכר בעסקת מכר כלשהי היה
12 יודע כי הקונה לא ישלם את מלוא התמורה עבור הממכר, יש להניח כי לא היה מתקשר בעסקה
13 מלכתחילה. במקרה הנוכחי העסקה נעשתה מתוך כוונה של שני הצדדים לקיימה. בפועל, החזקה
14 נמסרה בנכס, ונעשה בו שימוש במשך שנים על ידי המועצה ואח"כ על ידי העירייה. הזכויות נרשמו
15 ע"ש העירייה ולמעשה העסקה הושלמה, למעט אי תשלום חלק קטן מהתמורה. משום כך, הוגשה
16 תובענה לבית המשפט לאכיפת ההסכם, בגדרה עתרה העוררת לסעד כספי בלבד, ללא סעד חילופי של
17 ביטול והשבה.

18
19 במקרה זה, עד לביטול, ראו הצדדים במכירה כפעולה קיימת ומקובלת עליהם, אשר יצאה אל הפועל
20 במשך שנים רבות של שימוש בנכס. רק לאחר שנים ובעקבות הגשת תביעת האכיפה, התעורר הרצון
21 לשנות את פני הדברים, על ידי ביצוע "מכירה חוזרת", מתוך מחשבה מוטעית, כי ניתן יהיה לקבל את
22 החזר המס.

23
24 49. נטען כי לעירייה לא היה מקור תקציבי לתשלום יתרת התמורה ועל כן, הוסכם על ביטול
25 העסקה. אם לא היה מקור תקציבי לתשלום יתרת התמורה, ממילא גם לא היה לעירייה מקור תקציבי
26 לתשלום דמי שכירות, בגין השימוש בנכס. משמעות הדבר היא שהעוררת העריכה, ככל הנראה, כי
27 יהיה קל יותר לקבל את החזר מס המכירה, בעקבות "ביטול העסקה", בהשוואה לאפשרות קבלת דמי
28 שכירות בגין השימוש בנכס, או שהחזר מס המכירה נראה בעיניה כ"תחליף" לדמי השכירות עליהם
29 ויתרה במסגרת עסקת הביטול. מבחינת העוררת, האופציה היחידה להחזר של כספי התמורה
30 שהתקבלו מהעירייה באה לידי ביטוי במתן שירותי בניה ולא בהחזר כספי, שכן הסכם הביטול קבע
31 (בסעיף 12) כי במידה ולא ניתן יהיה להוציא את הסכם הבניה לפועל הרי שתעמוד לעוררת הזכות
32 להגיש מחדש תביעה כנגד העירייה, תוך ויתור של העירייה על טענות התיישנות ושיהוי. משמע – לא



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 הייתה אופציה של החזר כספי מצד העוררת, במידה ושירותי הבנייה לא היו ניתנים על ידה לעירייה.
2 במילים אחרות, הביטול לא היה סופי ומוחלט, אלא היה מותנה באפשרות של מתן שירותי בניה מצד
3 העוררת בשווי של כ-10 מיליון ₪ בהתאם להסכם הבניה ומשמעות אי הוצאתו לפועל של הסכם הבניה
4 הייתה תביעת אכיפה של ההסכם משנת 2003, חלף ביטול העסקה. משמעות הדבר היא בעצם -
5 "ביטול על תנאי" והתנאי הוא שהסכם הבניה יצא אל הפועל.
6
7 50. לסיכום, באתי לכלל מסקנה כי צדק המשיב בסירובו להכיר בביטול העסקה ובקביעתו כי
8 מדובר במכר חוזר. הטעמים למסקנה זו הינם כדלקמן: ראשית, לאור קבלת החזקה בנכס על ידי
9 המועצה והפעלת בית ספר בנכס במשך שנים ארוכות; שנית, לאור רישום הזכויות ע"ש המועצה;
10 שלישית, לאור משך הזמן הארוך מאוד שחלף בין עסקת המכירה ועד ל"ביטול העסקה" והחזרת
11 החזקה בנכס; רביעית, לאור תשלום מרבית התמורה עבור הנכס עד להסכמה בדבר "ביטול" העסקה;
12 חמישית, לאור התמיהות במערכת היחסים שבין העוררת לעירייה (ראו להלן התייחסות להיבט זה);
13 ששית, לאור היחס בין סכום המס שהעוררת ציפתה לקבל כחוזר, לבין סכום דמי השכירות עליו
14 "ויתרה" העוררת בגין תקופת השימוש בנכס; ושביעית, לאור הוראות הסכם הביטול בנוגע ל"השבת
15 הכספים" שהתקבלו מן העירייה, אך ורק בצורת הסכם בניה ועל כן, במשמעות של "ביטול על תנאי".
16
17 51. עיון בכלל הנסיבות מעלה תהיות בנוגע ליחסים שבין העוררת לבין העירייה אשר אינם דומים
18 ליחסים רגילים שבין יזם ורשות מקומית. איני קובע כי התקיימה בין העירייה ובין העוררת קנוניה
19 שמטרתה להתחמק מתשלום המס, אולם, איני יכול להתעלם ממספר מאפיינים של היחסים בין שני
20 גורמים אלה, המתחדדים במיוחד לאור הצידוד של העירייה בעמדות של חברת קסס, גם כאשר אלה
21 מנוגדות לכאורה לאינטרסים שלה עצמה. כך למשל, לא ברור מדוע הסכימה העירייה לחתום על
22 הסכם שכירות של הנכס (נספח ו' לתצהיר ליאון בר דיין), במקביל לחתימתה על הסכם רכישת הנכס.
23 אמנם חברת קסס טענה כי בכך היא שמרה על האינטרסים שלה ביחס לתשלום התמורה עבור הנכס,
24 אבל איזה אינטרס עמד לעירייה מאחורי צעד זה, במיוחד נוכח ההתחייבות של משרד החינוך לתקצב
25 את רכישת הנכס, ונוכח ההתנגדות של משרד החינוך לאשר תשלום דמי שכירות לעוררת (ראה עדות
26 אביגדור עדן, עמ' 9, ש' 23 – 29). באותו הקשר תמוהה בעיני העובדה כי מר אביגדור עדן, גזבר
27 העירייה, לא התייחס בתצהירו להסכם השכירות הנ"ל (פרוטקול, עמ' 9, ש' 8 – 16).
28
29 52. לא הוברר גם הכיצד העירייה לא הגישה משך כעשרה חודשים כתב הגנה בעקבות כתב
30 התביעה שהוגש נגדה ונגד משרד החינוך בת"א 23281-09-10 (נספח כ"א לתצהיר ליאון בר דיין) ולא
31 שטחה בו טענות הגנה, לרבות בנוגע לסכום הנתבע על ידי חברת קסס, וברור כי עמדו לה טענות כאלה.
32



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 53. לא הוברר מדוע העירייה וחברת קסס הסכימו, לאחר חתימת הסכם הפשרה ביניהם, להתחיל
2 את יחסייהם העסקיים מחדש, לאחר שחברת קסס טענה בכתב תביעתה להפרה מתמשכת מצד
3 העירייה, אשר עלתה לה, בהתאם לטענותיה בכתב תביעתה, בנוקים של מיליוני ₪.
4
- 5 54. לא הוברר מדוע לא הוגש לתיק בית המשפט ולו מכתב אחד אשר ענה למכתבים של חברת
6 קסס לעירייה (נספחים ז' עד ט"ו 8 לתצהיר ליאון בר דין).
7
- 8 55. בסעיף 7.5 לסיכומי העוררת, נטען כי העירייה שילמה 60% בלבד מתוך התמורה המוסכמת.
9 חישוב זה זוקף חלק מהתשלומים שהועברו מהעירייה לעוררת לטובת דמי שכירות ולא לטובת עסקת
10 המכר דווקא. סעיף 50 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג – 1973 קובע כי **"סכום שניתן לנושה שעה
11 שהגיעו לו מן החייב חובים אחדים, רשאי החייב, בעת התשלום, לציין את החיוב שלחשבונו יזקף
12 הסכום; לא עשה זאת, רשאי הנושה לעשות כן."** בענייננו הסכומים שהועברו ממשד החינוך לעירייה
13 הינם כספים ייעודיים לטובת רכישת הנכס. לא ברור מהראיות אם העירייה ביקשה בשלב כלשהו כי
14 הכספים יזקפו לטובת עסקת הרכישה ולא השכירות. אם כך היה הדבר אז החישובים של העוררת
15 אינם נכונים בעליל. אם העירייה לא ביקשה זקיפת תשלומים כאמור, הדבר מעלה תהיות נוספות,
16 כבדות מאוד, ביחס להתנהלותה.
17
- 18 56. בנוסף, לא הוברר הכיצד העדיפה העירייה לוותר על הנכס, שערכו על פי חלק מהמסמכים
19 גבוה באופן משמעותי מ- 10.7 מיליון ₪, תמורת בניית מבנה אחר בסכום נומינלי של 10.7 מיליון ₪.
20 במכתב של חברת קסס (נספח טז' לתצהיר ליאון בר דין), דווח על פגישה בין נציגי העירייה, נציגי
21 חברת קסס ונציגי משרד החינוך. באותו מכתב צוין (בפסקה 1.4) כי נציגי העירייה הרב יעקב גוטרמן
22 ואבי עדן סקרו את השתלשלות הטיפול בסכסוך בין העירייה והעוררת, והם, בין היתר, אמרו כי **"ערך
23 הקומה היום הוא למעלה מפי 2 מערך הקניה"**. אמנם מר אביגדור עדן התייחס לתהייה זו כשנשאל
24 עליה בדיון בבית המשפט, אך תשובתו לא נותנת, לטעמי, תשובה מספקת לתהיות אלה (פרוטוקול,
25 עמ' 11, ש' 29-22).
26
- 27 57. בסיכומיה טענה העוררת כי לא מתקיימים יחסים מיוחדים בינה לבין העירייה. העובדה כי
28 העירייה מצדדת בעמדות המנוגדות לאינטרסים שלה יכולה ללמד כי קיימת קרבה מסוימת בינה לבין
29 העוררת. מעבר לכך, כפי שעולה מעדותו של ליאון בר דין, העירייה הציבה בקרקע של חברת קסס
30 קרוואנים מבלי שתשלם על השימוש בקרקע (עדות ליאון בר דין, פרוטוקול, עמ' 16, ש' 3 – 6). גם
31 עובדה זו מלמדת על יחסי קרבה בין צדדים אלה, החורגים לכאורה מהתנהלות עסקית בין יזם לרשות
32 מקומית.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1
2 58. העוררת טענה בסיכומיה כי לא הייתה קנוניה בין העירייה לבינה וכי התנהלותה נעשתה בתום
3 לב מוחלט. נטען כי המשיב לא יכול היה להציג טעם מדוע העירייה הייתה נותנת יד לקנוניה וכי מוטל
4 על המשיב הנטל להוכיח קיומה של קנוניה.
5
6 59. אמנם, כאמור, לא קבעתי קיומה של קנוניה בין העוררת ובין העירייה, אך הנימוקים שמניתי
7 לעיל מצביעים על יחסים הדוקים בין הצדדים שלא עולים בקנה אחד עם יחסים מסחריים בין עירייה
8 ויזם. קביעה זו רלוונטית לאור הדרישה כי נטל הראייה ביחס לביטול הסכם בהתאם לסעיף 102 לחוק
9 מיסוי מקרקעין מוטל על המבקש לקבל את החזר המס, העוררת במקרה שלנו. מסגרת היחסים כפי
10 שהצגתי אותה לעיל מקשה על העוררת להרים את נטל ההוכחה בעניין סיווג העסקה כביטול עסקה
11 אותנטי. בהקשר זה ניתן אף לציין את הייצוג המשותף בערר של העירייה והעוררת.
12
13 60. טוענת העוררת כי בעקבות ביטול העסקה הושב המצב לקדמותו משום שהנכס הושב לעוררת
14 והעירייה קיבלה את התשלומים שהעבירה לעוררת בחזרה, בדמות שירותי בנייה של בית ספר חדש.
15 במסגרת אותה השבה ויתרה העירייה על הריבית בגין התקופה שבה סכום העסקה הוחזק בידי
16 העוררת, והאחרונה במקביל ויתרה על דמי שכירות שהעירייה הייתה חייבת לשלם לה בגין שימוש
17 בנכס במשך כעשר שנים.
18
19 61. כתימוכין לטענתה כי מדובר בביטול והשבה ולא בעסקה חדשה, טוענת העוררת כי המשיב
20 לא הוכיח כי העוררת שילמה את ההפרש בין סכום העסקה המקורית (10.7 מיליון ש"ח) ובין השווי
21 הנטען על ידי המשיב (15 מיליון ש"ח).
22
23 62. אמנם מקובלת עליי טענת העוררת כי המשיב לא הוכיח תשלום של הפרש כאמור, אך אין
24 בעובדה זו כדי לבטל את כל יתר השיקולים שפורטו לעיל, אשר מלמדים כי מדובר במכר חוזר ולא
25 בביטול עסקה.
26
27 **ו"ע 14-04-49693**
- 28 63. ביום 23.12.2012 הוציא המשיב לחברת קסס ולעיריית מודיעין עילית הודעה על שומת מס
29 שבח בגין העסקה משנת 2011, שבמהלכה הועברו הזכויות בנכס מהעירייה לחברת קסס. בשומה קבע
30 המשיב כי שווי הרכישה עומד על 15,000,000 ₪, את שווי מס השבח בסך 563,404 ₪ ואת שווי מס
31 הרכישה בסך 750,000 ₪, כולם נושאים הצמדה, ריבית וקנסות אי הצהרה במועד.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693-04 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736-06 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1
2 64. ביום 22.4.13 פנה ב"כ העירייה וחברת קסס למשיב וביקש ממנו לרשום השגות על השומות
3 ולזמנו לדיון בהשגות. מכתב נימוקי ההשגה נושא תאריך 30.4.14 (נספח י"ב לערר).

תמצית טענות הצדדים

4
5
6
7 65. חברת קסס והעירייה (להלן, לצרכי הליך זה: "העוררות") טוענות כי הגישו השגה על השומות
8 וטוענות כי העתק של השגות אלה צורף לכתב הערר כנספח יא' (בצרופות לכתב הערר ראיתי השגה
9 מטעם העירייה על שומת מס שבח מתאריך 22.4.13 ללא הנמקה).

10
11 66. ביום 14.3.2013 הוציא המשיב הודעה לחברת קסס ובה ציין כדלקמן:

12
13 "השומה הנ"ל הוצאה בהעדר הצהרה, לאחר שהמנהל לא הכיר בביטול עסקה
14 שהוגש בקשה לעסקה שבה מכרה חב' קסס את המקרקעין לעיריית מודיעין
15 עילית, ראה מ.ד. 104108600 (להלן: "העסקה הראשונה").

16 העסקה הראשונה נדונה כעת בערר ו"ע 12-06-54736. במידה שיתקבל הערר
17 והשומה תתבטל, הרי שהשומה הנדונה תתבטל גם כן.

18 מכל מקום, בסופו של יום, הנכס הגיע לידי קסס, או בדרך של ביטול העסקה
19 הראשונה או בדרך של מכר חוזר.

20 אשר על כן, הקפאתי את הליכי השומה בשומה הנדונה, עד ליום 31.12.13, במידה
21 שעד ובסמוך למועד זה, לא תינתן החלטה בערר, נא פנו אלינו להארכת ההקפאה."

22
23 67. ביום 22.4.2013 שיגרו העוררות מכתב למשיב ובו ביקשו כי למרות הדיון בוועדת הערר,
24 תירשמנה ההשגות ויזומן ב"כ העוררות לדיון בהן.

25
26 68. ביום 29.4.2013 שיגר המשיב מכתב לעוררות ובו כתב כך:

27
28 "בהמשך למכתב שבנדון, הריני להודיעך כי דווחה הקפאה בשומה הנדונה, עד ליום
29 31.12.13.

30 נושא ביטול העסקה נדון כעת בוועדת הערר בבימ"ש המחוזי, בעקבות ערר
31 שהגשתם על סירוב המנהל לבטל את העסקה.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1 אנו נמתין להחלטת הוועדה, אשר תשליך ישירות גם על השומה הנדונה.
2 אשר על כן, אין לפתוח השגה על השומה הנ"ל. יחד עם זאת, ניתנה הקפאה כאמור,
3 על מנת שעד לקבלת החלטת ועדת הערר כאמור, לא יינקטו הליכי גביה בתיק
4 הנדון.
5 במידה שעד ובסמוך לגמר ההקפאה, לא יינתן פס"ד, פנו אלינו שנית להארכת
6 ההקפאה."

7
8 69. ביום 8.5.2013 פנו העוררות אל המשיב וביקשו כי יצביע על מקור הסמכות להקפאת הליכי
9 הגבייה. נוסח החלקים הרלוונטיים במכתב, הינו כך:

10
11 "2. אבקש שתפני אותי לסמכותך על פי דין שלא לראות בהשגה שהוגשה בהתאם
12 לסעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) התשכ"ג - 1963, כהשגה אלא
13 כבקשה להקפאת הליכי גבייה.
14 3. לפי עמדתנו המנהל אינו מוסמך לסווג מחדש את הליכי השומה. נבקש להפנות
15 אותך לפסק הדין שניתן לאחרונה בעניין מרדכי ברגר נ' מנהל מיסוי מקרקעין נצרת
16 (ו"ע 12-02-48567).
17 "משהגענו להחלטה כי מדובר בהשגה פטור ממסים, היה על המשיב להענות
18 לבקשת העוררים ולזמנם אליו לשמוע טענותיהם בעל פה ויתכן כי היו יכולים
19 להמציא מסמכים שיסיעו בהחלטת המשיב. גם בשאלה זו אנו סבורים כי טעה
20 [המשיב - מ.ה.] באי הענות לבקשת העוררים לזמן אותם אליו,...."
21 4. באם לא תירשם ההשגה, נאלץ לעורר על החלטת המנהל שלא לדון בהשגות
22 שהוגשו לו" (נספח טז לערר).

23
24 70. ביום 9.3.2014 דרשו העוררות מהמשיב לקבל את ההשגות לאור התיישנותן (נספח י"ז לערר).

25
26 71. ביום 27.3.2014 הועברה תגובת המשיב לפניית העוררות. בפנייתו כתב המשיב כך:

27
28 "בהמשך לפנייתך שבנדון, הריני להשיבך כדלקמן:
29 בימים 14.3.13 ו 29.4.13 הודע לך על החלטותינו בנוגע למסמך הנושא כותרת השגה, אותו
30 הגשת למשרדנו ביום 17.2.13.



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 על החלטה זו, לא הוגש ערר על ידך ולפיכך נדחית טענתך בדבר התיישנות ה"השגה".
2 פנייתך שבנדון הוגשה והמנהל נתן החלטתו בעניינה בסמוך לקבלתה, במועדים המצויינים
3 לעיל ולפיכך, לא ניתן להעלות טענת התיישנות.
4 למעלה מן הצורך נבהיר כי המחלוקת נשוא פנייתך שבנדון הינה בדיוק אותה מחלוקת אשר
5 דן בה המנהל בהחלטתו מיום 16.5.12 והיא תלויה ועומדת בדיון בערר בבית המשפט
6 המחוזי.
7 בנסיבות אלה, בהן המחלוקת נשוא פנייתך תלויה ונדונה בערר בפני ועדת הערר, לא היה
8 מקום לפתיחת השגה בסוגיית ביטול העסקה המקורית והחלטותינו מיום ה-14 וה-29
9 באפריל 2013 ניתנו כדין.
10 לאור האמור, אין בידי לקבל טענתך בדבר התיישנות ה"השגה" כביכול ובדבר ביטולן של
11 השומות נשוא המכר החוזר."
12
- 13 72. על החלטות אלו הגישו חברת קסס והעירייה ביום 4.5.2014 ערר משותף בתיק ו"ע 49693-
14 04-14.
15
- 16 73. העוררות טוענות כי ההשגה אשר הוגשה ביום 17.2.2013 עונה על כל התנאים הקבועים בחוק
17 להשגה. ההשגה הוגשה בעקבות שומה של המשיב; הוגשה בכתב; בהשגה פורטו סכומי המס; ההשגה
18 הוגשה במועד החוקי; ההשגה הייתה מנומקת.
19
- 20 74. העוררות טוענות כי המשיב סירב מספר פעמים לדון בהשגה, לפיכך יש לקבוע כי ההשגה
21 התיישנה בהתאם לסעיף 87(ו) לחוק מיסוי מקרקעין הקובע כי "לא נתן המנהל את החלטתו למשיג
22 במהלך התקופה האמורה בסעיפים קטנים (ד) או (ה), לפי העניין, לרבות תקופה שהוארכה, יראו
23 את ההשגה כאילו התקבלה".
24
- 25 75. העוררות טוענות כי בדיני המס, התוצאה הקבועה למחדל או פגם במעשה הרשות השלטונית
26 הוא – קבלת עמדת הנישום (למשל, סעיף 78(ד) לחוק, סעיף 87(ו) לחוק, סעיף 152(ג) לפקודת מס
27 הכנסה, סעיף 82(ד) לחוק מע"מ). לטענתך, המחוקק הבין כי הדרך היעילה לגרום לרשויות המס לפעול
28 בצורה נאותה היא על ידי "איום" בקבלת עמדת הנישום כל עוד רשויות המס לא ביצעו את מלאכתן
29 כדין.
30



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

- 1 76. כנגד טענות אלה ענה המשיב כי כפועל יוצא מאי קבלת טענות העוררות בדבר סיווג העסקה
2 ביניהן כ"ביטול עסקה", חייב המשיב את העוררות במס רכישה ובמס שבח. השומות הוצאו בהיעדר
3 הצהרה בהתאם לסעיף 82 לחוק מיסוי מקרקעין, לאחר שהעוררות התבקשו להצהיר על העסקה ולא
4 עשו כן.
5
- 6 77. המשיב טען כי ביום 27.2.13 שלחו העוררות מכתב הנושא כותרת "השגה" ובו פורטו טענות
7 משפטיות נגד השומה. ביום 14.3.2013 הגיב המשיב למכתב של העוררות ובמסגרת תגובתו קבע כי
8 העסקה הראשונה נדונה במסגרת ערר וכי במידה שיתקבל הערר והשומה תתבטל הרי שהשומה
9 הנדונה תתבטל גם היא. לאור כך, הוחלט להקפיא לעת עתה את השומה. המשיב טען עוד כי ביום
10 29.4.13 ניתנה תגובת המשיב על מכתבם הנוסף של העוררות מיום 22.4.13.
11
- 12 78. לטענת המשיב, אין לראות במכתבים שנשלחו ע"י העוררות כהשגה. על מנת שמכתבן יוכר
13 כהשגה היה על העוררות לצרף למכתבן הצהרות מפורטות. משלא עשו כן בהתאם לסעיף 87(א) לחוק,
14 אין לראות בפנייתם כהשגה כלל. המשיב הפנה בעניין זה לפסיקה אשר מייחסת חשיבות למילוי מדויק
15 של הטפסים השונים על פרטיהם ובמיוחד את טופס ההצהרה הרלוונטי.
16
- 17 79. לטענת המשיב, גם אם נראה את פניית העוררות כהשגה, הרי שהחלטת המנהל בה ניתנה
18 בתוך המועד המחויב בחוק. החלטת המשיב לפיה יש להמתין להחלטת ועדת הערר בתיק התלוי ועומד
19 ולהקפיא את השומות לעת עתה התקבלה בתוך כשבועיים ממועד קבלת פניית ב"כ העוררות.
20
- 21 80. המשיב טען כי בסמכותו לקבל החלטות מנהליות בקשת רחבה של נושאים ולא דווקא בקבלת
22 ההשגה או דחייתה. לטענתו, בהתאם לסעיף 88 לחוק מיסוי מקרקעין קיימת אפשרות להגיש ערר גם
23 על החלטה אחרת של המשיב. אילו סברו העוררות כי ההחלטה אינה נכונה היה עליהן לערור עליה
24 לגופה במועד וזאת לא עשו. תחת זאת בחרו להמתין תקופה ממושכת ולטעון להתיישנות אשר לא
25 הייתה ולא נבראה. לכן, בהעדר הגשת ערר מהותי בתוך 30 ימים ממועד החלטה, נטען שהחלטה
26 הפכה חלוטה ולא ניתן עוד לתקוף אותה.
27
- 28 81. המשיב טען כי תוקף השומות מותנה בתוצאות פסק הדין בערר בתיק ו"ע 12-06-54736.
29 משום כך אין כל טעם או הגיון לדון ב"השגה" אשר עוסקת כל כולה במטרייה בה עמדת המדינה
30 נפרשה בפני וועדת הערר. כיוון שאין טענה מהותית בערר, הרי שככל שהערר הראשון יתקבל, גם
31 השומות הללו יבוטלו ואילו ככל שהערר הראשון יידחה, השומות נושא ערר זה יישארו בתוקפן המלא.
32



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

דיון והכרעה

- 1
- 2 82. גם ערר זה דינו להידחות בחלקו העקרוני. סעיף 87(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "לא
- 3 הגיש אדם הצהרה לפי הוראות סעיף 73 והוצאה לו שומה לפי סעיף 82, יראו כהשגה על אותה שומה
- 4 רק הצהרה מפורטת, כאמור בסעיף 73, שהגיש לגבי העסקה או הפעולה".
- 5
- 6 83. בענייננו, לא הגישו העוררות הצהרה לפי הוראת סעיף 73. לפיכך, מחויבות הן היו לצורך
- 7 הגשת ההשגה, בהגשת הצהרה מפורטת כאמור בסעיף 73 לחוק מיסוי מקרקעין. משלא עשו כן, לא
- 8 ניתן לראות במסמך שהוגש מטעמן כהשגה בהתאם לסעיף 87 לחוק מיסוי מקרקעין, ולא ניתן להחיל
- 9 בנסיבות העניין את סעיף 87(ו) לחוק מיסוי מקרקעין.
- 10
- 11 84. מעבר לכך, היה הגיון רב בהחלטת המשיב, שלא לנהל דיון ב"השגה" ושלא ליתן החלטה
- 12 פורמלית באותה "השגה", כאשר תלוי ועומד ערר בבית המשפט בדיוק באותו נושא, דהיינו, האם יש
- 13 להכיר בביטול העסקה או שיש לראות בעסקה משנת 2011 כמכר חוזר. היה מקום מצד העוררות לקבל
- 14 את עמדת המשיב ולהמתין לתוצאות הערר על ההחלטה שלא להכיר בעסקת הביטול, במקום לדרוש
- 15 זימון לדיון ב"השגה" והוצאת החלטה פורמלית באותה "השגה". בנסיבות אלה, אין מקום לקבל את
- 16 הטענה כי הוגשה השגה ומשלא ניתנה החלטה בהשגה, יש לראות אותה כאילו התקבלה. זוהי טענה
- 17 מתחכמת, שמוטב כי לא הייתה נשמעת כלל.
- 18
- 19 85. העוררות לא טענו בכתב הערר טענות לגופו של ענין אלא הסתפקו בטיעון אחד ויחיד, על פיו
- 20 התיישנה ההשגה עקב אי מתן החלטה בה ויש לקבלה.
- 21
- 22 86. הואיל ועמדתי היא כי צדק המשיב בסירובו להכיר בביטול העסקה משנת 2003 ובהחלטתו
- 23 לראות בעסקה משנת 2011 כמכר חוזר, יש מקום לדחות את הערר ומשמעות הדבר, לכאורה, היא כי
- 24 השומות יעמדו בתוקפן.
- 25
- 26 87. יחד עם זאת, בהתאם לסמכות הוועדה על פי סעיף 89(ב) לחוק (לאשר את השומה, להפחיתה,
- 27 לבטלה, או להחליט בדרך אחרת כפי שתראה לנכון) לא ניתן לאשר את השומות כפי שהן. בכל הנוגע
- 28 לשומות מס השבח שהוצאה לעירייה, אין להתעלם מהוראת סעיף 72 לחוק מיסוי מקרקעין, על פיה,
- 29 מכירת זכות במקרקעין על ידי רשות מקומית תהיה פטורה ממס. לעניין זה ראו: ע"א 151/10 מנהל
- 30 מיסוי מקרקעין תל אביב נ' עיריית תל אביב (20.6.12) פסקאות 49-55; ע"א 1002/05 מזור מושב
- 31 עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין רחובות (13.8.06) פסקאות 6-7; א'
- 32 נמדר, מס שבח מקרקעין, חלק רביעי, מהדורה שביעית, עמ' 9-78. במסמך שכונה על ידי העוררות



ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין בבית המשפט המחוזי בירושלים

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1 "השגה" הועלתה הטענה בדבר הפטור ממס שבח על בסיס סעיף 72 לחוק באופן מפורש ואין סיבה
2 להתעלם ממנה ושלא לקבלה.

3 בכל הנוגע לשומת מס הרכישה, הרי שזו מבוססת על שווי מכירה בסך של 15 מיליון ₪, מבלי
4 שהתקיים דיון בנוגע לקביעת שווי המכירה. בנסיבות אלה, יש לדעתי להחזיר את הדיון לשלב ההשגה,
5 לצורך ליבון נושא שווי העסקה בלבד, בנוגע לחישוב מס הרכישה שתשלם העוררת (חברת קסס)
6 ובעקבות כך, יוציא המשיב החלטה בהשגה, בעניין זה בלבד.

סוף דבר

8 88. לאור כל האמור, אציע לחבריי הוועדה לדחות את הערר בתיק ו"ע 18-06-54736. אשר לערר
9 בתיק 14-04-49693 אציע לחברי הוועדה לקבלו באופן חלקי, במובן זה ששומת מס השבח שהוצאה
10 לעיריית מודיעין עילית תבוטל ובכל הנוגע לשומת מס הרכישה שהוצאה לעוררת 1 (חברת קסס), הדיון
11 יוחזר לשלב ההשגה בעניין אחד בלבד, והוא שווי המכירה. בנסיבות העניין ומשהתקבלה טענתו
12 העיקרית של המשיב (אי הכרה בביטול העסקה משנת 2003 וסיווג העסקה משנת 2011 כמכר חוזר),
13 תשלם חברת קסס למשיב הוצאות ושכ"ט בסכום כולל של 40,000 ₪ ועיריית מודיעין עילית תשלם
14 למשיב הוצאות ושכ"ט בסכום כולל של 10,000 ₪.

15

אביגדור דורות, שופט

16
17
18
19
20

חברת הוועדה, עו"ד לאה מרגלית:

אני מסכימה לחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כבי השופט אביגדור דורות.

לאה מרגלית,
חברת ועדה

21



**ועדת ערר לפי חוק מיסוי מקרקעין
בבית המשפט המחוזי בירושלים**

17 ספטמבר 2018

ו"ע 14-04-49693 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל

ו"ע 12-06-54736 חברת ק.ס.ס - קריית ספר מרכזים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין
ירושלים

1
2
3
4
5
6
7

חבר הוועדה, רו"ח שמעון בלאיש :

אני מסכים לחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כבי השופט אביגדור דורות.

שמעון בלאיש,
חבר ועדה

8
9
10
11
12
13
14
15
16
17

כפועל יוצא מהאמור לעיל, ניתן בזאת פסק דין בהתאם לחוות דעתו של יו"ר הוועדה, כבי השופט
אביגדור דורות.

המזכירות תשלח העתק פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן היום, ח' בתשרי תשע"ח, 17 בספטמבר 2018, בהעדר הצדדים.

שמעון בלאיש,
חבר ועדה

אביגדור דורות, שופט
יו"ר ועדה

לאה מרגלית,
חברת ועדה

18